

200 300 400 500 600 700 800



现金流量表实务

XIANJINLIULIANGBIAOSHIWU

主 编 杨火青

副主编 吴建元 董海潮



立信会计出版社

现金流量表实务

主 编 杨火青

副主编 吴建元 董海潮

立信会计出版社

现金流量表实务

主编 杨火青

副主编 吴建元 董海潮

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850 × 1168 毫米 1/32 印张 4 插页 2 字数 96 000

1998 年 8 月第 1 版 1999 年 1 月第 3 次印刷

印数 16 001 - 22 000

ISBN7 - 5429 - 0599 - 6/F·0551

定价:8.00 元

编写说明

财政部以财会字[1998]10号颁布了《企业会计准则——现金流量表》(简称《现金流量表准则》),规定原先编制财务状况变动表的企业,从1998年开始统一改为编制现金流量表。为了给广大会计实务工作者理解和编制现金流量表提供指导和帮助,我们编写了《现金流量表实务》一书。

本书根据财政部颁布的《企业会计准则——现金流量表》和《企业会计准则——现金流量表指南》,结合企业会计实务工作的具体情况和教学经验,阐述了现金流量表编制的基本原理,并结合实例详细介绍了现金流量表的编制方法。本书具有较强的实践性。

除了本书主编和副主编以外,参加本书编写的还有嘉兴市经济协作集团公司蒋海萍同志。本书得到了嘉兴市财政局、嘉善县财政局、平湖市财政局、海宁市财政局、海盐县财政局、桐乡市财政局以及浙江经济高等专科学校会计系潘煜双副主任的大力支持,在此一并表示感谢。

由于我们水平有限,加上时间仓促,书中难免有不足之处,恳请读者批评、指正。

编者

1998年8月

FB25/32 26

目 录

第一章 现金流量表概述	1
第一节 现金流量表准则所用术语.....	1
第二节 现金流量表的格式和作用.....	3
第三节 现金流量的分类.....	7
第四节 现金流量表的编制要求和原则	10
第二章 现金流量表的编制方法	13
第一节 现金流量表编制方法(一)	14
第二节 现金流量表编制方法(二)	58
第三节 现金流量表编制方法(三)	90
第三章 特殊问题的处理	100
第一节 购买或处置子公司及其他营业单位产生的现金流量.....	100
第二节 汇率变动对现金的影响和特殊项目处理.....	103
第三节 金融保险企业的现金流量.....	111
练习题	114
附录 《企业会计准则——现金流量表》	119

第一章 现金流量表概述

现金流量表是以现金为基础编制的,是反映企业在一定期间内现金流入和流出情况的会计报表。现金流量表作为企业对外提供会计报表的主表之一,替代了以营运资金为基础编制的财务状况变动表。

编制现金流量表的目的是为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息,以便于报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力,并据以预测企业未来的现金流量。

第一节 现金流量表准则所用术语

一、现金

现金是指企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款。

会计上所说的现金通常指企业的库存现金。而现金流量表中的“现金”,不仅包括“现金”账户核算的库存现金,也包括企业“银行存款”账户核算的存入金融企业、随时可以用于支付的存款,还包括“其他货币资金”账户核算的外埠存款、银行汇票存款和在同业存款等其他货币资金。应注意的是,“银行存款”和“其他货币资金”账户中有些不能随时用于支付的存款,如,不能随时支取的定期存款等,不应作为现金,而应列作投资;提前通知金融企业便可支取的定期存款,则应包括在现金范围内。

二、现金等价物

现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。现金等价物虽然不是现金,但其支付能力与现金的差别不大,可视为现金(下文在提及“现金”时,除非同时提及“现金等价物”,均包括现金和现金等价物)。例如,企业为保证支付能力,手持必要的现金,为了不使现金闲置,可以购买短期债券,在需要现金时,可以随时变现。一项投资被确认为现金等价物,必须同时具备四个条件:期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小。其中,期限较短,一般是指从购买日起,3个月内到期。例如可在证券市场上流通的3个月内到期的短期债券投资等。

三、现金流量

(一) 现金流量的涵义

现金流量是指某一段时期内企业现金流入和流出的数量。如企业销售商品、提供劳务、出售固定资产、向银行借款等取得现金,形成企业的现金流入;购买原材料、接受劳务、购建固定资产、对外投资、偿还债务等而支付现金等,形成企业的现金流出。现金流量信息能够表明企业经营状况是否良好,资金是否紧缺,企业偿付能力大小,从而为投资者、债权人、企业管理者提供非常有用的信息。

应该注意的是,企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出,例如企业从银行提取现金,是企业现金存放形式的转换,并未流出企业,不构成现金流量;同样,现金与现金等价物之间的转换也不属于现金流量,比如企业用现金购买将于3个月内到期的国库券。

(二) 影响现金流量的因素分析

企业的日常经营业务是影响现金流量的重要因素,但并不是所有的经营业务都影响现金流量。

1. 现金各项目之间、现金与现金等价物之间的转换,不会影响现金流量净额的变动,如企业从银行提现金、将现金存入银行、

用现金购买 2 个月到期的债券等,均属于现金各项目之间、现金与现金等价物之间内部资金转换,不会产生现金的流入和流出。

2. 非现金各项目之间的增减变动,也不会影响现金流量净额的变动,如用固定资产对外投资、用存货清偿债务、应付借款利息、计提固定资产折旧等,均属于非现金各项目之间的增减变动,不涉及现金的收支,不会产生现金的流入和流出。

3. 现金各项目与非现金各项目之间的增减变化,会影响现金流量净额的变动,如用现金支付工资、用现金购买商品、收回长期债券等,均涉及现金各项目与非现金项目之间的增减变动,这些变动影响现金流量。

现金流量表主要反映现金各项目与非现金项目之间的增减变动对现金流量的影响,对于不涉及当期现金收支,但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量的投资、筹资活动,也应在现金流量表附注中加以说明。如企业以承担债务形式购置资产、以长期投资偿还债务等。

第二节 现金流量表的格式和作用

一、现金流量表的基本格式

我国《企业会计准则——现金流量表》中规定的现金流量表参考格式如表 1-1 所示。

表 1-1

现 金 流 量 表

编制单位:		年度	会×03 表 单位:元	
项 目			行次	金 额
一、经营活动产生的现金流量:				
销售商品、提供劳务收到的现金			1	
收到的租金			2	

续表

项 目	行次	金 额
收到的增值税销项税额和退回的增值税款	3	
收到的除增值税以外的其他税费返还	4	
收到的其他与经营活动有关的现金	7	
现金流入小计	8	
购买商品、接受劳务支付的现金	9	
经营租赁所支付的现金	10	
支付给职工以及为职工支付的现金	11	
支付的增值税款	12	
支付的所得税款	13	
支付的除增值税、所得税以外的其他税费	14	
支付的其他与经营活动有关的现金	17	
现金流出小计	18	
经营活动产生的现金流量净额	19	
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资所收到的现金	20	
分得股利或利润所收到的现金	21	
取得债券利息收入所收到的现金	22	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额	23	
收到的其他与投资活动有关的现金	26	
现金流入小计	27	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	28	
权益性投资所支付的现金	29	
债权性投资所支付的现金	30	
支付的其他与投资活动有关的现金	33	
现金流出小计	34	
投资活动产生的现金流量净额	35	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收权益性投资所收到的现金	36	
发行债券所收到的现金	37	
借款所收到的现金	38	
收到的其他与筹资活动有关的现金	41	
现金流入小计	42	
偿还债务所支付的现金	43	

续表

项 目	行次	金 额
发生筹资费用所支付的现金	44	
分配股利或利润所支付的现金	45	
偿付利息所支付的现金	46	
融资租赁所支付的现金	47	
减少注册资本所支付的现金	48	
支付的其他与筹资活动有关的现金	51	
现金流出小计	52	
筹资活动产生的现金流量净额	53	
四、汇率变动对现金的影响额	54	
五、现金及现金等价物净增加额	55	
补 充 资 料	行次	金 额
1. 不涉及现金收支的投资和筹资活动：		
以固定资产偿还债务	56	
以投资偿还债务	57	
以固定资产进行投资	58	
以存货偿还债务	59	
2. 将净利润调节为经营活动的现金流量：		
净利润	62	
加：计提的坏账准备或转销的坏账	63	
固定资产折旧	64	
无形资产摊销	65	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减：收益)	66	
固定资产报废损失	67	
财务费用	68	
投资损失(减：收益)	69	
递延税款贷项(减：借项)	70	
存货的减少(减：增加)	71	
经营性应收项目的减少(减：增加)	72	
经营性应付项目的增加(减：减少)	73	
增值税增加净额(减：减少)	74	
经营活动产生的现金流量净额	75	
3. 现金及现金等价物净增加情况：		
现金的期末余额	76	
减：现金的期初余额	77	
加：现金等价物的期末余额	78	
减：现金等价物的期初余额	79	
现金及现金等价物净增加额	80	

二、现金流量表的作用

1. 现金流量表能够说明企业一定期间内现金流入和流出的原因。现金流量表将现金流量划分为经营活动、投资活动和筹资活动所产生的现金流量,并按照流入现金和流出现金项目分别反映。通过现金流量表可以了解现金的来源以及现金的去向等信息。资产负债表和利润表是不能为报表使用者提供这类信息的。

2. 现金流量表能够揭示企业的偿债能力和支付股利的能力。由于会计核算采用权责发生制和配比原则等,使得有些企业的利润表上反映的利润虽很可观,但实际上财务却困难很大,甚至不能偿还到期债务;有些企业虽然利润表上反映的经营成果并不可观,但却有足够的偿付能力。现金流量表以现金的收支为基础,消除了由于会计核算采用估计等方法所产生的获利能力和支付能力。通过现金流量表能够了解企业现金流入的构成,分析企业偿债和支付股利的能力,增强投资者和债权人的信心。

3. 现金流量表能够用以分析企业未来获取现金的能力。现金流量表提供的是现金流入和现金流出的信息,但它的有用性,还取决于它的分类。现金流量表中反映的经营活动所产生的现金流量,代表企业运用其经济资源创造现金流量的能力,便于使用者分析企业一定期间内产生的净利润与经营活动产生现金流量的差异;投资活动产生的现金流量,代表企业运用资金产生现金流量的能力;筹资活动产生的现金流量,代表企业筹资获得现金的能力。通过现金流量表及其他财务信息,可以分析企业未来获取或支付现金的能力。例如,企业通过银行借款筹得资金,在本期现金流量表中表现为现金流入,但却意味着未来偿还借款时需流出现金。又如,本期应收未收的款项,在本期现金流量表中虽然没有表现为现金流入,但意味着未来会有现金流入。

4. 现金流量表能够分析企业的经营活动、投资活动和筹资活动对现金的影响。以营运资金为基础编制的财务状况变动表,尽

管可以反映企业财务状况的变动情况，反映投资和筹资活动的全貌，但是，营运资金概念本身不能准确反映企业的变现能力和支付能力；营运所得的营运资金是按权责发生制确定的本年净利润为起点计算的，而本年净利润中可能会有一定量的收入尚未收现，不能真正反映企业现金收入情况。资产负债表、利润表也不能准确反映企业经营活动、投资活动和筹资活动能给企业带来多少现金收入，又支付了多少现金。现金流量表提供企业一定期间内现金流入和流出的信息，能准确地反映出企业经营活动、投资活动和筹资活动各自获得多少现金，获得的这些现金又支付了多少、剩余多少。并且，现金流量表在对净利润进行调节计算后，能反映出净利润与经营活动产生的现金净流量之间发生差异的原因。这样，可以进一步为报表使用者了解和评价企业获取现金的能力提供了有关信息。

现金流量表除了反映企业与现金有关的投资和筹资活动外，还可利用附注方式提供不涉及现金的投资和筹资活动方面的信息，使报表使用者能够全面了解和企业的投资和筹资活动。

第三节 现金流量的分类

《企业会计准则——现金流量表》将企业现金流量分为三类：经营活动产生的现金流量；投资活动产生的现金流量；筹资活动产生的现金流量。

一、经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

根据上述定义，经营活动的范围很广，它包括了企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。就工商企业来说，经营活动主要包括：销售商品、提供劳务、经营性租赁、购买商品、接

受劳务、广告宣传、推销产品、交纳税款等等。

各类行业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。在编制现金流量表时，应根据企业的实际情况，对现金流量进行合理归类。由于金融保险企业比较特殊，现金流量表准则对金融保险企业经营活动的认定作了提示，这将在第三章第三节作专门介绍。

经营活动现金流量是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项产生的现金流入与流出。

1. 经营活动流入的现金主要包括：① 销售商品、提供劳务收到的现金（不包括收到的增值税销项税额；扣除因销货退回支付的现金）；② 收到的租金；③ 收到的增值税销项税额和退回的增值税款；④ 收到的除增值税以外的其他税费返还。

2. 经营活动流出的现金主要包括：① 购买商品、接受劳务支付的现金（不包括能够抵扣增值税销项税额的进项税额；扣除因购货退回收到的现金）；② 经营租赁所支付的现金；③ 支付给职工以及为职工支付的现金；④ 支付的增值税款（不包括不能抵扣增值税销项税额的进项税额）；⑤ 支付的所得税款；⑥ 支付的除增值税、所得税以外的其他税费。

根据经营活动的定义，企业固定资产报废或出售固定资产所获得现金收入以及与之相关而发生的现金支出，不能列为经营活动产生的现金流量，而是列入到投资活动产生的现金流量中去。又如，企业支付的作为财务费用核算的借款利息支出，也不能列为经营活动产生的现金流量，而是将其列为筹资活动产生的现金流量。因此，我们在学习时，一定要确切理解经营活动、投资活动和筹资活动的含义。

二、投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及处置活动。这里所指的长期资产是指固定资产、在

建工程、无形资产、其他资产等持有期限在一年或一个营业周期以上的资产。

这里之所以将“包括在现金等价物范围内的投资”排除在外，是因为已经将包括在现金等价物范围内的投资视同现金。

投资活动主要包括：取得和收回投资，购建和处置固定资产、无形资产和其他长期资产等等。

投资活动产生的现金流量是指企业购建和处置长期资产以及不包括在现金等价物范围内的投资所产生的现金流入与流出。

1. 投资活动流入的现金主要包括：① 收回投资所收到的现金；② 分得股利或利润所收到的现金；③ 取得债券利息收入所收到的现金；④ 处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额（如为负数，应作为投资活动现金流出项目反映）。

2. 投资活动流出的现金主要包括：① 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金；② 权益性投资所支付的现金；③ 债权性投资所支付的现金。

三、筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

这里所说的资本，包括实收资本（股本）、资本溢价（股本溢价）。与资本有关的现金流入和流出项目，包括吸收资本、发行股票、分配利润等等。

这里的“债务”是指企业对外举债所借入的款项，如发行债券、向金融企业借入款项以及偿还债务等。

1. 筹资活动流入的现金主要包括：① 吸收权益性投资所收到的现金；② 发行债券所收到的现金；③ 借款所收到的现金。

2. 筹资活动流出的现金主要包括：① 偿还债务所支付的现金；② 发生筹资费用所支付的现金；③ 分配股利或利润所支付的现金；④ 偿付利息所支付的现金；⑤ 融资租赁所支付的现金；⑥

减少注册资本所支付的现金。

第四节 现金流量表的编制要求和原则

一、现金流量表的编制要求

1. 企业应在年末编制年报时编报现金流量表。企业编报现金流量表以后，不再编制财务状况变动表。现金流量表与资产负债表、损益表组成了企业向外报送的会计报表。

2. 现金流量表应标明企业名称、会计期间、货币单位和报表编号。现金流量表是一张年度报表，其会计期间是某一年度。现金流量表是以元为货币单位来反映企业现金流入流出数额的，其报表编号为“会×03表”。如工业企业的现金流量表的编号为“会工03表”。

3. 现金流量表应由制表人、会计主管和单位负责人签字盖章。

4. 企业应当根据编制现金流量表的需要，做好有关现金账簿的设置等会计基础工作，有条件的企业还应设置编表所需要的有关辅助账簿。如将现金日记账和银行存款日记账按现金流量项目设置多栏式的现金日记账和银行存款日记账；又如，在“应收账款”和“应收票据”科目下分设“货款”和“增值税”两个明细科目，用以调整计算销售、提供劳务收到的现金和增值税销项税额。为了减少编制现金流量表的工作量，可按现金流量表的具体项目设置多栏式现金流量登记簿，平时发生现金流入和流出业务时，在登记现金和银行存款日记账的同时，及时登记现金流量登记簿，以积累有关现金流量的资料，为编制现金流量表奠定基础。

5. 企业应当就现金等价物的确认标准作出明确规定，加以披露。现金等价物的确认标准如有变更，应对其加以说明，并应披露确认标准变更对现金流量的影响程度。

二、现金流量表的编制原则

现金流量表的编制应遵循以下原则：

1. 应当分别反映经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量的总额以及它们相抵后的结果。

2. 现金流量一般应当以总额反映。现金流量总额是指分别反映现金流入和流出总额。现金流量以总额反映，可以全面揭示企业现金流量的方向、规模和结构。如，企业在199×年购建一项固定资产支付现金600万元，该年度又出售某项固定资产获得现金50万元，企业应当在现金流量表中分别反映购建固定资产现金流出600万元和出售固定资产现金流入50万元。但是，并不是所有的项目都必须以总额反映，下列项目以现金流入和流出相抵后的净额反映：

(1) 对于那些代客户收取或支付的现金，以净额列示。如证券公司代收客户证券买卖交割费、印花税等；旅游公司代游客支付的房费、餐费、交通费、文娱费、行李托运费、门票费、票务费、签证费等费用。旅游公司代游客支付的这些费用，即现金流出，从其收入即现金流入中扣除，以净额列示。

(2) 对周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出应当以净额列示。因为这些现金流量项目周转快，在企业停留的时间短，企业加以利用的余地比较小，净额更能说明其对企业支付能力、偿债能力的影响；反之，如果以总额反映，反而会对评价企业的支付能力和偿债能力、分析企业的未来现金流量产生误导。这些项目包括银行发放的短期贷款和吸收的活期储蓄存款等。

(3) 对某些金额不大的项目可以净额列示，如企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的现金收入和相关的现金支出可以相抵后以净额列示。

3. 合理划分经营活动、投资活动和筹资活动。经营活动、投

资活动和筹资活动应当按照其概念进行划分。现金流量表准则规定，取得债券利息收入和股利收入划为投资活动，把偿付利息和支付股利划为筹资活动。又如，处置固定资产取得的现金净额划为投资活动，而不属于经营活动。

某些现金收支可能同时具有多类现金流量的特征，所属类别需要根据特定情况加以确定。如企业实际缴纳的所得税，由于很难区分交纳的是经营活动产生的所得税，还是投资活动产生的所得税，通常将其作为经营活动的现金流量。对于某些特殊项目，如自然灾害损失和保险索赔，若能分清属于固定资产的保险索赔，通常作为投资活动的现金流量；若不能分清属于固定资产还是流动资产的保险索赔，通常归为经营活动的现金流量。因此，企业应当合理划分经营活动、投资活动和筹资活动，对于某些现金收支项目或特殊项目，应当根据特定情况和性质加以划分，将其归入经营活动、投资活动和筹资活动类别中，并一贯性地遵循这一划分标准。

4. 外币现金流量应当折算为人民币反映。现金流量表准则规定，企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应采用现金流量发生日的汇率或加权平均汇率折算为人民币。汇率变动对现金的影响，应作为调节项目，在现金流量表中单独列示。

5. 在采用直接法编制现金流量表的情况下，与净利润有关的经营产生的现金流量的过程在表外附注中反映。

6. 不涉及现金收支的投资和筹资活动不应反映在现金流量表内，而应在报表附注中反映。例如，企业以承担债务形式购置资产，以长期投资偿还债务，以固定资产进行投资等。这些重大的投资、筹资活动，虽不涉及当期现金收支，但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量，因此也应在报表附注中加以说明。